

N°s 440424 et 440425
UCA La Quercynoise

3^{ème} et 8^{ème} chambres réunies

Séance du 20 juin 2022
Décision du 7 juillet 2022

CONCLUSIONS

M. Laurent Cytermann, Rapporteur public

Le droit fiscal des activités agricoles abonde en exonérations dont les limites sont souvent délicates à tracer. Tel est le cas de l'exonération de cotisation foncière des entreprises (CFE) relative aux « *sociétés d'élevage, associations agricoles reconnues par la loi et dépendant du ministère de l'agriculture, qui ont pour objet de favoriser la production agricole, ainsi que leurs unions et fédérations* » (article 1451-3°, 4^e alinéa du CGI) ; bien qu'instituée par une loi budgétaire de 1930¹, votre jurisprudence n'a encore guère eu l'occasion de l'éclairer.

L'union des coopératives agricoles (UCA) La Quercynoise regroupe deux coopératives d'éleveurs de palmipèdes, la Capel et Unicor, reconnues toutes deux en tant qu'organisations de producteurs. L'UCA assure la préparation et la commercialisation sous différentes formes (conserves, foies gras, etc) des quelques 1,8 millions de canards gras qui lui sont apportés par les adhérents. Elle s'est prévaluée de l'exonération de taxe professionnelle prévue par les dispositions précitées² au titre des années 2007 à 2009, que l'administration fiscale a remise en cause à la suite d'une vérification de comptabilité, en déterminant la valeur des locaux d'après la méthode comptable prévue par l'article 1499 du CGI sur les établissements industriels. L'UCA a de même contesté les impositions primitives de CFE et de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) auxquelles elle a été soumise au titre des années 2010 à 2016, les activités exonérées de CFE l'étant également de la CVAE en vertu du II.1 de l'article 1586 *ter* du CGI³. Elle se pourvoit en cassation contre les deux arrêts du 20 février 2020 par lesquels la cour administrative d'appel de Bordeaux a confirmé le rejet de ses requêtes. Tant les arrêts que les pourvois sont identiques et nous examinerons donc ceux-ci

¹ Loi du 16 avril 1930 portant fixation du budget général de l'exercice 1930-1931.

² Qui figuraient déjà dans les mêmes termes à l'article 1451.

³ « *Pour la détermination de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, on retient la valeur ajoutée produite et le chiffre d'affaires réalisé au cours de la période mentionnée à l'article 1586 quinquies, à l'exception (...) de la valeur ajoutée afférente aux activités exonérées de cotisation foncière des entreprises en application des articles 1449 à 1463 B (...)* ».

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

conjointement. Les textes applicables n'ont pas été substantiellement modifiés sur l'ensemble de la période couverte par ce litige.

La requérante soulève un unique groupe de moyens, tiré de ce que la cour a commis une erreur de droit, dénaturé les pièces du dossier et insuffisamment motivé son arrêt en jugeant que l'UCA n'avait pas pour objet de favoriser la production agricole au sens des dispositions du 4^e alinéa de l'article 1451-3°.

1. Il est d'abord utile de rappeler que ces dispositions s'insèrent dans un ensemble d'exonérations relatives aux activités agricoles à l'origine ancienne.

1.1. La loi du 5 août 1920 sur le crédit mutuel et la coopération agricoles avait exonéré de patente les sociétés coopératives agricoles, les sociétés d'intérêt collectif agricole (SICA), les associations syndicales à objet exclusivement agricole et les sociétés de crédit agricole⁴. La loi du 16 avril 1930 a ajouté à la liste des entités exonérées les chambres d'agriculture, les sociétés d'élevage et les « *associations agricoles reconnues par la loi et dépendant du ministère de l'agriculture* », selon des termes quasiment identiques à ceux de la loi actuelle.

Les exonérations dont bénéficient les coopératives agricoles et les SICA ont été significativement recentrées par une loi de finances rectificative pour 1971⁵ et par la loi de finances pour 1991⁶. Celles-ci ont réservé l'exonération aux coopératives employant au plus trois salariés ou se consacrant à certains objets limitativement exonérés par la loi (électrification, aménagement rural, etc), les autres coopératives ne bénéficiant plus que d'une réduction de 50 % de leurs bases d'imposition à la CFE (article 1468 du CGI). Les coopératives et SICA qui font appel public à l'épargne ne bénéficient plus d'aucun dispositif de faveur. Seuls les organismes énumérés aujourd'hui par l'article 1451-I-3° du CGI (syndicats professionnels agricoles, chambres d'agriculture et « *associations agricoles reconnues par la loi et dépendant du ministère de l'agriculture* ») sont restés à l'écart de ce mouvement de limitation.

1.2. La jurisprudence en la matière est limitée. Un premier courant, que vous n'avez jusqu'ici appliqué qu'aux sociétés de courses hippiques, opère une segmentation de l'exonération selon les activités exercées par l'organisme en cause : les sociétés de courses sont reconnues comme étant des « *associations agricoles reconnues par la loi et dépendant du ministère de l'agriculture* », puisque leurs statuts sont approuvés par le ministre de l'agriculture en vertu de la loi du 2 juin 1891⁷, et « *ayant pour objet de favoriser la production agricole* », dans la mesure où les compétitions qu'elles organisent ont pour but l'amélioration de la race des chevaux en France ; en revanche, l'organisation du pari mutuel urbain que le législateur leur a confiée est extérieure à cet objet et doit être soumis à la patente (CE, Sect., 7 avril 1967, *Société d'encouragement pour l'amélioration des races de chevaux*

⁴ Articles 22 et 31 de cette loi.

⁵ Loi n° 71-1025 du 24 décembre 1971, article 15.

⁶ Loi n° 90-1168 du 29 décembre 1990, article 102-V.

⁷ Loi du 2 juin 1891 ayant pour objet de réglementer l'autorisation et le fonctionnement des courses de chevaux.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

en France, n° 61314, Rec.) et à la taxe professionnelle qui lui a succédé (CE, 25 juillet 1980, *Société d'encouragement pour l'amélioration des races de chevaux en France et autres*, n° 14044, Tab. ; 25 juin 1986, *Société des courses de Rochefort-sur-Loire*, n° 35971, Tab.).

La décision *Min. c/ Groupement des éleveurs de bovins de l'Ouest (GEBO)* (CE, 17 octobre 1979, n° 03394, Rec.) est importante pour le jugement de la présente affaire, car elle a bâti un pont entre la notion fiscale d'associations agricoles reconnues par la loi et celle de groupements de producteurs, instituée ultérieurement par une loi du 8 août 1962⁸. Elle juge que ces groupements, dont la mission était alors définie par la loi comme consistant à « régulariser le cours des produits vendus par leurs ressortissants en soumettant ceux-ci à une discipline dont ils arrêtent les modalités », doivent être regardés comme étant au nombre des organismes bénéficiant de l'exonération.

Enfin, il faut mentionner la décision *Min. c/ Section régionale conchylicole de Marennes-Oléron* (CE, 5 mars 2009, n° 295736, Tab.), bien qu'elle porte sur l'exonération relative aux syndicats professionnels agricoles, prévue un alinéa plus haut de l'article 1451. La loi subordonne cette exonération à la condition que « leurs opérations portent exclusivement sur des produits ou instruments nécessaires aux exploitations agricoles elles-mêmes »⁹. Vous en avez déduit que cette exonération ne pouvait bénéficier à un organisme « ayant pour objet en aval de l'activité de production de valoriser l'image commerciale et la notoriété des produits concernés et d'accroître les ventes ».

2. La cour s'est manifestement inspirée de cette dernière décision, puisqu'elle a jugé qu'une union de coopératives agricoles ne pouvait bénéficier de l'exonération prévue par l'article 1451-I-3°-4^e alinéa « que dans la seule mesure où les opérations qu'elle réalise ou les services qu'elle fournit à ses membres ont pour objet exclusif de favoriser la production agricole et, par conséquent, ne portent que sur des biens ou équipements nécessaires à cette production, à l'exclusion de la transformation des produits agricoles et de leur commercialisation même dans le but d'accroître les ventes de ses adhérents ». Estimant que l'UCA avait pour activité prépondérante la fabrication et la commercialisation de produits alimentaires, revêtant un caractère industriel, alors que les prestations de services fournies aux adhérents en vue de favoriser la production étaient résiduelles, la cour en a déduit qu'elle ne pouvait bénéficier de l'exonération.

2.1. Sur le terrain de l'erreur de droit, l'union requérante soutient en substance que la cour a appliqué à tort la jurisprudence *Section régionale conchylicole de Marennes-Oléron* aux associations agricoles et que l'ensemble des activités exercées dans le cadre de la législation sur les organisations de producteurs doit être regardé comme ayant pour objet de favoriser la production agricole.

⁸ Loi n° 62-933 du 8 août 1962 complémentaire à la loi d'orientation agricole

⁹ Bien que les motifs de la décision citent également l'alinéa relatif aux associations agricoles reconnues par la loi, il résulte de son fichage et de la structure de l'article 1451 qu'elle ne porte que sur l'interprétation de l'alinéa relatif aux syndicats professionnels agricoles.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

La première question à se poser, qui ne vous retiendra pas longtemps, est celle de la confirmation de la jurisprudence *GEBO* compte tenu des évolutions ultérieures du régime juridique des groupements de producteurs, aujourd'hui dénommés organisations de producteurs (OP). Au cours des années en litige, ce régime a été successivement défini par les règlements de l'Union européenne portant organisation commune des marchés agricoles, en date du 22 octobre 2007 puis du 17 décembre 2013¹⁰, et mis en œuvre en droit français par les articles L. 551-1 du code rural et de la pêche maritime (CRPM). Les buts que peut se donner une OP ont été progressivement élargis par rapport à la loi du 8 août 1962, notamment par le règlement du 17 décembre 2013, qui a ajouté à la programmation de production et à la mise sur le marché de la production des membres des tâches telles que la réalisation d'études, la fourniture d'assistance technique ou le développement d'initiatives dans le domaine de la promotion et de la commercialisation ; postérieurement à la période en litige, un règlement du 13 décembre 2017¹¹ a même ajouté la « *transformation conjointe* » et la « *distribution conjointe* » à la liste des activités pouvant être exercées¹².

Cet élargissement nous paraît cependant sans incidence sur la pertinence de la jurisprudence *GEBO*. Les OP restent reconnues par la loi, même si celle-ci procède aujourd'hui d'un règlement européen, et dépendent du ministre de l'agriculture au sens où vous l'entendez, c'est-à-dire qu'elles sont agréées par lui. Nous excluons sans hésitation une compréhension organique du terme « d'association », qui réserverait le bénéfice de l'exonération aux associations régies par la loi du 1^{er} juillet 1901, car cette acception n'a jamais été la vôtre.

2.2. Ce point étant acquis, il vous revient de décider si comme le soutient l'UCA, l'ensemble des activités exercées par une OP conformément à son objet doit être exonéré, ou si la cour a jugé à juste titre que des activités de transformation de produits agricoles et de commercialisation de produits transformés doivent être soumises à la CVAE, même lorsqu'elles sont exercées par une OP.

En matière de taxe foncière sur les propriétés bâties, l'exonération prévue par l'article 1382-6°-a) pour les « *bâtiments qui servent aux exploitations rurales* » est réservée aux « *opérations réalisées habituellement par les agriculteurs eux-mêmes et qui ne présentent pas un caractère industriel* » (CE, 25 février 1987, *Coopérative agricole La Noelle Ancenis*, n° 67204, Tab.). L'exercice d'une activité de transformation n'exclut pas le caractère agricole au sens de ces dispositions si elle est réalisée à partir des produits de l'exploitation et peut être réalisée habituellement par les agriculteurs eux-mêmes : il en va ainsi de la vinification et de

¹⁰ Règlement (CE) n° 1234/2007 du Conseil du 22 octobre 2007 portant organisation commune des marchés dans le secteur agricole et dispositions spécifiques en ce qui concerne certains produits de ce secteur, articles 122 et suivants ; règlement (CE) n° 1308/2013 du Parlement européen et du Conseil du 17 décembre 2013 portant organisation commune des marchés agricoles, articles 152 et suivants.

¹¹ Règlement (UE) 2017/2393 du Parlement européen et du Conseil du 13 décembre 2017.

¹² Formellement, le règlement du 13 décembre 2017 ne modifie pas la liste des objectifs pouvant être poursuivis par les OP, qui figure à l'article 152.1.c) du règlement du 17 décembre 2013, et crée au b) une liste d'activités pouvant être exercées, ce qui peut être perçu comme une clarification plutôt que comme une novation. Il n'en s'agit pas moins de la première mention expresse de la transformation parmi les tâches pouvant être exercées par une OP.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

la mise en bouteille du vin CE, 4 juin 1976, *Association des viticulteurs de Côte-d'Or*, n° 98863, RJF 12/76 n° 538), de la fabrication de fromage (CE, 31 décembre 2008, *Sté coopérative laitière de Neuvéglise*, n° 309036, RJF 4/09 n° 360) ou du salage et du fumage des truites (CE, 30 mai 2018, *M. et Mme C...*, n° 402919, Tab.). Les mêmes conditions sont applicables, en vertu du b) de l'article 1382-6°, aux coopératives transformant les produits de ses adhérents, étant précisé que les moyens techniques qu'elles mettent en œuvre ne doivent pas excéder les besoins de leurs adhérents, et ce quelle que soit l'importance de ces moyens (CE, 31 décembre 2008, *Société coopérative agricole Opalin*, n° 292723, Tab. et décision *Société coopérative laitière de Neuvéglise* précitée)¹³.

Cette jurisprudence ne peut être appliquée telle quelle au régime d'exonération en cause dans la présente affaire. Il n'est pas exigé de l'association agricole au sens de ces dispositions, notamment d'une organisation de producteurs, qu'elle exerce elle-même une activité de production agricole. Il s'agit d'un rôle technique et économique destiné à renforcer la position des producteurs sur les marchés agricoles.

En revanche, puisque la loi exige que l'association ait pour objet de « *favoriser la production agricole* », il est logique d'entendre celle-ci au sens habituellement retenu par votre jurisprudence et qui est aujourd'hui codifié à l'article L. 311-1 du CRPM, à savoir les « *activités correspondant à la maîtrise et à l'exploitation d'un cycle biologique de caractère végétal ou animal* » ainsi que celles « *exercées par un exploitant agricole qui sont dans le prolongement de l'acte de production ou qui ont pour support l'exploitation* ». Dès lors, les tâches consistant à soutenir les activités ainsi définies par une assistance technique ou à les organiser en imposant une discipline de production relèvent de l'exonération. La transformation des produits agricoles est au contraire en dehors de ce champ.

L'économie générale des exonérations agricoles invite aussi à aller dans cette voie. Le législateur a réservé l'exonération des coopératives et de leurs unions à celles qui emploient au plus trois salariés. Permettre à une coopérative d'être exonérée, quelle que soit l'ampleur de son activité de transformation, au seul motif qu'elle a été reconnue comme OP créerait une ligne de fuite.

L'UCA soutient que l'activité de transformation est indissociable des autres activités qu'elle exerce auprès des producteurs, en ce qu'elle lui permet de structurer la filière. Une OP peut cependant jouer ce rôle sans assurer elle-même la transformation, à l'exemple des OP sucrières assurant le rôle d'un groupement de commercialisation des betteraves auprès des entreprises de transformation (cf. CE, 10 mars 2022, *Société Saint-Louis Sucre*, n° 439178, Tab.).

2.3. La cour a donc bien jugé sur ce point. C'est en revanche à tort qu'elle a subordonné l'exonération à l'exercice « *exclusif* » d'activités ayant pour objet de favoriser la production

¹³ Cette définition est dès lors différente de celle qui détermine le champ d'application de l'article 1499 du CGI sur l'évaluation de la valeur locative des établissements industriels (cf. sur ces derniers CE, Sect., 27 juillet 2005, *Société des pétroles Miroline*, n° 261899, Rec.).

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

agricole. Cette condition d'exclusivité n'est en effet pas prévue par le 4^e alinéa de l'article 1451-I-3^o, à la différence du 3^e alinéa relatif aux syndicats professionnels agricoles, et votre jurisprudence sur les sociétés de courses hippiques reconnaît expressément la possibilité d'une sectorisation. La cour a décalqué le considérant de principe de la décision *Marennnes-Oléron* sans prendre garde à la différence entre ces deux alinéas.

S'agissant de la taxe professionnelle, vous jugiez qu'un redevable ne peut être taxé qu'à raison des bases d'imposition relatives à ses activités professionnelles taxables (CE, 1^{er} juin 2001, *Centre national des caisses d'épargne et de prévoyance*, n° 205838, Tab.). Lorsque les activités taxables et non taxables étaient effectuées dans des locaux distincts, l'imposition ne devait naturellement porter que sur les locaux où étaient effectuées les activités taxables et sur les matériels qui s'y rattachent. Si les différentes activités étaient effectuées par le même personnel et en utilisant les mêmes immobilisations, une proratisation devait être effectuée, en fonction du temps passé par le personnel pour la part salariale de l'assiette et en fonction du temps d'utilisation pour la part liée aux immobilisations (CE, 3 octobre 2003, *Société Tezier*, n° 220280, Rec.). Au besoin, le juge devait ordonner une mesure d'instruction pour déterminer la base d'imposition rattachable aux activités taxables (décision *CNCEP*). Cette jurisprudence demeure valable pour la CFE, si ce n'est que son assiette est réduite au foncier.

La cour ne pouvait donc se contenter de relever que les activités de l'UCA ayant pour objet de favoriser la production agricole présentaient un caractère « résiduel ». Même si l'UCA n'avait pas demandé expressément une exonération partielle, elle avait longuement présenté ses activités, qui outre la transformation et la commercialisation des produits transformés comportaient notamment l'accompagnement technique des adhérents, le versement d'aides financières à l'amélioration des exploitations ou encore la surveillance du respect du cahier des charges de l'IGP.

2.4. Vous pourrez cependant confirmer l'arrêt au moyen d'une substitution de motifs en cassation. Il est en effet constant que si les deux coopératives membres de l'UCA étaient reconnues comme OP, tel n'était pas le cas de l'UCA elle-même, qui ne bénéficiait pas du statut d'association d'organisation de producteurs (AOP) prévu par l'article 156.1 du règlement européen du 17 décembre 2013.

L'article 1451 du CGI applique l'exonération aux « *associations agricoles reconnues par la loi et dépendant du ministère de l'agriculture, qui ont pour objet de favoriser la production agricole, ainsi que leurs unions et fédérations* ». Une lecture littérale de cet alinéa pourrait laisser penser que les conditions de reconnaissance et d'objet favorisant la production agricole ne s'appliquent qu'aux organismes adhérents et non à leur union. Une telle lecture ne serait cependant pas cohérente. Elle permettrait à une union de coopératives de bénéficier de l'exonération pour des activités n'ayant pas pour objet de favoriser la production agricole, ce qui serait là encore une voie de contournement des conditions d'exonération prévues pour les coopératives par le 1^o du même article.

L'UCA soutenait devant les juges du fond qu'elle était agréée en tant qu'union de coopératives. Cet agrément étant délivré par le Haut conseil de la coopération agricole (article

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

L. 525-1 du CRPM) et non par le ministre, il ne peut être pris en compte dans le cadre de ce régime d'exonérations.

Vous substituerez ce motif, qui repose sur des faits constants (CE, 18 janvier 2017, *M. Panizza*, n° 386144, Rec.), au motif erroné retenu par la cour.

PCMNC au rejet des deux pourvois.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.